

# グループ法人税制に関する一考察

法学研究科法律学専攻博士前期課程修了

横 山 光 一

Kouichi Yokoyama

## はじめに

本論文の目的は平成 22 年に導入されたグループ法人税制の研究を通して、本制度の有用性及び問題点の確認、改善点の提案、今後の可能性について考察を行っていくものとする。

我が国の近年の企業経営においては、グループ経営を強化する企業が増加してきており、その経営スタイルはあくまでも各企業の独立性を担保しながら、しかしグループ経営のメリットを最大限に迫及する傾向にある。

経済産業省の研究会報告では、「グループ経営の実態は単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再配分といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合までであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を 100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合を最大限に迫及する傾向が顕著になっている<sup>1)</sup>」と述べている。

その様な一体的経営が発展している状況に対して、税制側も、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する必要が生じてきたことから、平成 22 年度税制改正において、その実態に即した課税関係を実現するため、「グループ法人税制」が創設されるとともに、資本に係る取引等に係る税制について、最近の実態を踏まえ、清算所得課税の廃止、組織再編税制の見直し等が行われ、みなし配当が生ずる取引を利用した租税回避行為を防止するための措置が講じられた<sup>2)</sup>。なお、グループ法人税制については図表 1 に示す様に選択制の「連結納税制度」と強制適用の「グループ法人単体課税制度」との制度に大別される<sup>3)</sup>。

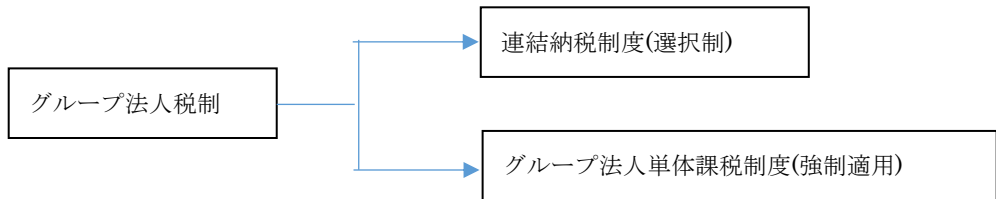
<sup>1)</sup> 経済産業省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ(平成 21 年 7 月)」、2 頁。

<sup>2)</sup> 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」、188 頁。

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07\\_P187\\_349.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf) (最終検索日：平成 30 年 12 月 20 日)

<sup>3)</sup> 宮森俊樹「グループ法人税制との関係」(『税務弘報』Vol.59 No.11、2011 年)、10 頁。

【図表1】グループ法人税制の体系



本論文において概要・沿革の確認、他の税法との関係性、過去の判決内容も参考にしたうえで本税制の有用性及び問題点を確認し、問題点については多様な学者、実務家の意見も参考にしつつ改善案の検討も行ったうえで、今後のグループ法人税制の可能性と期待できる点についての研究・考察も行っていくものとする。

## 第1章 グループ法人税制の概要

### 第1節 改正の背景

日本企業では、近年グループ経営が進展しており、例えば事業部門の分社化、子会社の完全子会社化などにより企業グループを形成するなど、その経営を強化している。こうした経営の変化に対応するために、さらに実態に合った税制が必要であるとの認識が高まったものである。

しかし、かねてより連結納税制度以外には、企業グループの一体性に着目した税制がないという指摘があり、その連結納税制度の使い勝手が悪いという問題点があった。新日本有限責任監査法人が平成29年8月に行った調査(連結納税制度を導入している会社数<sup>4</sup>)によると有価証券報告書を提出している法人2,672社の中で連結納税制度を適用している法人は17%程度となっており、売上高が100億円未満の法人においては9%に留まっている。いかに利用社数の低い制度かが分かる。

以上のような、グループ経営の進展、連結納税制度の導入状況等を勘案した結果、平成22年度税制改正においてグループ法人税制が制定されることとなったのである。

### 第2節 グループ法人の定義

グループ法人単体課税制度の適用対象法人は完全支配関係(原則として、発行済み株式の全部を直

<sup>4</sup> 新日本有限責任監査法人のHP、「第8回 連結納税制度」  
<https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/commentary/presentation-of-financial-statements/2017-11-08-08.html> (最終検索日：平成30年12月9日)

接又は間接に有する関係)のある法人となる。平成 22 年度税制改正時に、保有割合が 100%未満の場合も対象とするかどうかについて検討されたが、この点、100%未満のグループを対象とすることには、株式所有割合に加えて実質基準を導入する必要性もあるところ、支配関係の判定について事実認定等の問題が発生するため、納税者にとって課税関係が不安定化する恐れがあるという問題点があったことから、制定内容としては完全支配関係のみが対象となっている。さらに京都大学の岡村教授も「連結納税制度および適格組織再編税制との整合性を考えると、100%の株式保有関係が適当であろう<sup>5)</sup>」と述べている。

### 第3節 グループ法人税制の内容

グループ法人税制の内容は以下の6つの内容で構成されている。

- ①「100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等に係る損益の繰延べ」
- ②「100%グループ内法人間の寄附金についての損金・益金不算入」
- ③「100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当を含む)について、譲渡損益の計上は繰り延べる」
- ④「100%グループ内の内国法人からの受取配当について全額益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しない」
- ⑤「100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡等する場合、その譲渡損益は計上しない」
- ⑥「中小企業向けの特例措置(大法人の 100%子会社に対する適用制限)」

#### (1)100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等に係る損益の繰延べ

グループ法人単体課税制度が制定される前のグループ内における資産の譲渡損益に係る損益の繰延べ税制としては、連結法人が各連結事業年度においてその有する譲渡損益調整資産を他の連結法人(その連結法人との間に連結完全支配関係があるものに限る。)に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。という制度のみが制定されていた。そこに「完全支配関係がある内国法人間における譲渡損益の繰延べ制度」が制定されたのである。本制度は「従前の連結法人間取引の譲渡損益の調整制度が改組されたもの<sup>6)</sup>」という点が特徴である。

<sup>5)</sup> 岡村忠生、「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」(『税研』Vol.25 No.4、2010 年)、25 頁

<sup>6)</sup> 上西左大信『グループ法人税制の実務』(税務研究会出版局、2010 年)、11 頁。

当該制度の制定により、グループ法人内での経営資源の適正配置について、課税関係や税負担を考慮することなく実行することが可能となる点でも良い改正であったと思う。

## ① 内容

平成22年度税制改正により、100%グループ内の内国法人間で譲渡損益調整資産の移転(非適格合併による資産の移転を含む。)を行ったことにより生ずる譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額について、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、それぞれ損金の額又は益金の額に算入することにより、その譲渡損益を繰り延べることとされた(法法61の13①)。なお、先進諸外国のグループ内取引の税務上の取扱いは図3のようになっており、譲渡損益の取扱いについて日本はイギリスと同様の制度となっていることが分かる。

図3

	譲渡損益の取扱い	譲渡損益の実現時期
アメリカ	譲渡損のみ繰延べ	グループ外譲渡時等
イギリス	譲渡損益繰延べ	グループ外譲渡時等
フランス	繰延べなし(連結グループ内は繰延べ)	(グループ外譲渡時等)
ドイツ	繰延べなし	—

【出典:『税研』(Vol.25-No.4)32頁】

## ② 譲渡損益調整資産

固定資産、土地(借地権等を含み、固定資産を除く。)、有価証券(売買有価証券を除く。)、金銭債権及び繰延資産で、その帳簿価額が1,000万円以上のものをいう(法法61の13①、法令122の14①三)。

### (2)100%グループ内法人間の寄附金についての損金・益金不算入

法人間で寄附が行われた場合、その支出額について、一般的には寄附金の損金算入限度額までが損金算入となり、損金算入限度額を超過した金額については損金不算入となる。一方、寄附を受けた法人側においては受贈益扱いとなり、寄附を受けた金額全額が益金算入となる。これはグループ法人税制制定前においてはグループ法人間における寄附についても同様の扱いとなっていた。よって、グループ内で資金移動を行うことで寄附金を受けた法人側において法人税課税が生じることか

ら、グループ間における資金移動は容易に行うことが出来なかった。

しかし、平成 22 年度税制改正により制定されたグループ法人税制内において、完全支配関係があるグループ内における法人間の寄附金については支出側法人においてその全額が損金不算入となり、寄附を受けた法人側においてその全額が益金不算入となった。

一方、「現行制度において寄附金認定をされても一般枠の中であれば問題が生じなかった寄附金税制であったが、100%グループ内での寄附金はないものとみなされる本改正は寄附金と法人税法基本通達 9-4-1,9-4-2 の支援損等との境界画定は従来以上に重要となってくる<sup>7</sup>」とした意見もある。

### (3)100%グループ内の内国法人間の資本取引

グループ法人税制の改正において、上記(1)、(2)の改正内容とは考え方の異なる改正として、「資本に係る取引等に係る税制」が挙げられる。その主な内容は、

- ・ 100%グループ内の内国法人間の現物分配(みなし配当を含む)に係る譲渡損益の繰延べ
- ・ 100%グループ内の内国法人からの受取配当について全額益金不算入制度を適用する場合における負債利子控除の不適用
- ・ 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡等に係る譲渡損益は計上不要

の3点となる。この「資本に係る取引等に係る税制」の改正も平成 22 年度の法人税における重要な改正項目と考えられることから、以下、確認を行っていく。

#### ① 内容

##### (イ) 100%グループ内の内国法人間の現物分配(みなし配当を含む)に係る譲渡損益の繰延べ(法法 62 条の 5 第 3 項)

改正前は法人が現物分配を行った場合、すなわち利益又は剰余金の配当として金銭以外の資産を株主に移転させた場合には「無償による資産の譲渡」に該当し、その資産の譲渡損益の額は益金又は損金の額に算入されていたが、平成 22 年度の改正により、100%グループ内の内国法人間の現物分配(みなし配当を含む)に係る譲渡損益は繰延べられることとなり、源泉徴収も行わないものとする。と定められた。

---

<sup>7</sup> 阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」(『税研』Vol25 No.4、2010 年)、33 頁。

**(ロ) 100%グループ内の内国法人からの受取配当について全額益金不算入制度の適用を受ける  
場合における負債利子控除の不適用**

改正前の受取配当等の益金不算入制度は、法人が受ける配当等の額のうち、関係法人株式等に係る配当等の額及び連結法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額についてはその50%相当額を益金の額に算入しないというものであった。

また、当該事業年度において支払う負債利子の額がある場合には、負債利子の額のうち、株式を取得するために要した借入金の額を配当等の額から控除することとなる。これは借入金により株式を取得して配当等を受けた場合、配当等については益金不算入となるのに対し株式取得に要した借入金の利子の額は支払利息として損金算入されることとなり、課税外収入に対応する費用を控除することが適当でないとの考え方からである。

以下、改正後の内容について確認する。

**④内容**

受取配当等の益金不算入額は、保有株式等の種類に応じて、次のとおりである。(法法 23①④～⑥)。平成 22 年度税制改正により、完全子法人株式等については、負債利子控除は要せず、その全額が益金不算入とされた。

- ・完全子法人株式等：受取配当等の額の全額
- ・関連法人株式等：(受取配当等の額－負債利子の額)
- ・その他の株式等：受取配当等の額×50%
- ・非支配目的株式等：受取配当等の額×20%

改正の趣旨として、「現在、連結納税制度における受取配当の益金不算入制度については、負債利子控除が不要とされているが、グループ法人単体課税制度においても、グループ子法人からの受取配当に係る負債利子控除については、グループ内の資金調達に対する中立性を確保する観点や、100%支配関係にある子法人からの配当は間接的に行われる事業からの資金移転と考えられることなどから、これを不要とすることが考えられる。<sup>8)</sup>」や「完全支配関係法人グループの一体性にかんがみ、完全支配関係法人相互間の資金の移動を妨げないためにとられた措置である<sup>9)</sup>」などの考えか

<sup>8)</sup> 経済産業省・(注 1)、5 頁。

<sup>9)</sup> 金子宏『租税法第二十二版』(弘文堂、2017 年)、431 頁。

ら、連結納税制度における連結子法人株式等に係る配当等の額についての取扱いと同様に、グループ法人間の配当等の額については負債利子を控除しないこととされた。

#### (ハ) 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡等に係る譲渡損益は計上不要

朝長氏は「税務当局には、従来から、自己株式の買い取り等の場合にみなし配当が生ずるとともに株式の譲渡損が生じて株主の所得が減少することを問題視する意見が根強く存在していた。そのうえで本改正は基本的にこれに対処することを目的とした改正になったものと思われる<sup>10</sup>。」と述べるように、法人間において株式の売買が行われた場合において、みなし配当部分を除くその売却金額と譲渡原価の間に差額が生じたときは、原則としてその差額が売却損益として計上されることになる。これは完全支配関係がある法人間における売買であろうとも同様の扱いとなっていた。

平成 22 年度税制改正により制定されたグループ法人税制内において、100%グループ法人間での資産移転について課税関係を生じさせないとされたこととの関係上、100%グループ法人間において発行法人に株式が譲渡される場合(発行法人からすれば自己株式の取得)にも同様に課税関係を生じさせないことが整合的な取り扱いであるとの観点から、完全支配関係があるグループ内における発行法人への株式の譲渡損益についても損益を認識しない。となった<sup>11</sup>ことから、法人税課税を意識することなく、グループ間での株式の売買が行えるようになり、よりグループ全体での経営判断が行いやすくなるメリットが生まれた。

### ④内容

#### (A)株式の発行法人への譲渡等の一般的取扱い

有価証券の譲渡損益の計算において、交付を受けた金銭等の額のうち、みなし配当の額を除いた部分が、有価証券の譲渡対価とされ、その金額と譲渡原価との差額を譲渡損益の額とすることとされている(法法 61 の 2①)。

#### (B)100%グループ内の法人の株式の発行法人への譲渡等の取扱い

水野教授は「内国法人が、その有する株式を発行した他の内国法人で当該内国法人との間に完全支配関係があるものからみなし配当の額が生ずる基因となる事由により金銭その他の資産の交付を

<sup>10</sup> 朝長英樹「グループ法人税制の創設」(『税理』Vol.53 NO.3、2010 年)、60 頁。

<sup>11</sup> 諸星健司『グループ法人税制と申告調整実務』(税務研究会出版局、2010 年)154 頁。

受けた場合等には、当該事由により生ずる株式の譲渡損益は計上しないこととされた。つまり、完全支配関係がある内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する場合等には、その譲渡損益を計上しないこととされた。これまでは連結納税制度固有の取扱いとされていたものが連結納税を選択していない100%グループ法人にも適用されることとなったのである<sup>12)</sup>。」と述べている。

#### (4) 中小企業向けの特例措置(大法人の100%子会社に対する適用制限)

中小企業は大企業と比べると少ない資金・人材力で経営をしているケースが多く、財政基盤が弱く資金調達能力に対する税制上の一定の配慮が必要であると言われていた中で中小企業の経営を助けるべく税制面においても中小企業については例えば以下の特別措置等が設けられている。

- ・法人税の軽減税率
- ・特定同族会社の特別税率の不適用
- ・貸倒引当金の法定繰入率
- ・交際費等の損金不算入制度における定額控除制度
- ・欠損金の繰戻しによる還付制度

## 第2章 グループ法人税制(完全支配関係がある法人間の取引の損益)の沿革

平成13年度以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施された。これら企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても持株会社制のような法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する必要性を生じていることから、平成22年度税制改正において、資本に関する取引等に係る税制の見直しが行われた。こうしたグループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度が設けられた。具体的には、100%グループ内の法人間の取引(寄附・資本取引を含む。)について課税を繰り延べるとともに、大法人の100%子法人については中小企業特例を適用しないこととされた。

以下、「100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等に係る損益の繰延」に関する沿革について平成14年制定から確認を行う。

---

<sup>12)</sup> 水野忠恒「グループ法人税制の創設」(『税務弘報』Vol.58 No.13、2010年)、3頁。



## 第1節 連結納税における譲渡損益調整税制の導入

平成 14 年度税制改正において、連結納税は、企業グループを一体として扱うことから、譲渡損益調整資産を連結グループ内の法人間で譲渡したことにより生じた損益は実質的に連結所得に反映させないこととして、譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、損金又は益金に算入することとされた(法 81 条の 10)。この改正において企業グループの一体性に着目をしたことにより、グループ内における譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べの元となる条文が連結納税制度に導入されたこととなる。

## 第2節 グループ法人間内で行われる譲渡損益の調整への改正

平成 22 年度税制改正における資本に係る取引等に係る税制の見直しの一環として、平成 14 年度税制改正において創設された連結法人間取引の損益の調整制度について、内国法人が譲渡損益調整資産を当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を、所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する制度の改組することとされた。

また、グループ法人単体課税制度を構築する中で、グループ法人が一体的に経営されている現在の経営実態からみれば、グループ内の資産の移転については実質的には資産に対する支配は継続しており、グループ内法人間での資産の移転の時点で課税関係を生じさせてしまうと円滑な経営資源の再配置を阻害しかねないことから、平成 14 年度に制定された連結納税制度に関わらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態にあった課税上の取扱いと考えられる従来の連結法人間取引の損益の調整制度が改組された結果、完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の移転(非適格合併による移転を含む。)を行ったことにより生ずる譲渡損益は繰り延べる制度とされたのである。

## 第3章 判決から見るグループ法人税制の導入による有用性

第3章では昭和 59 年 6 月 29 日大阪高裁判決を考察しつつ、グループ法人税制導入によるメリットを検証しようと思う。なお、同様の判決が他にないかの考察も行ったが、その中でも本判決が、関係会社間における租税回避のための利益移転取引に対して、法人税法 22 条 2 項と寄附金課税のセットで対応していくことの問題点が最も表れた判決<sup>13</sup>であると判断し、関連書籍も多く、考察すべき論点が多い判決であったことから、本判決を研究対象とすることで、グループ法人税制の有用

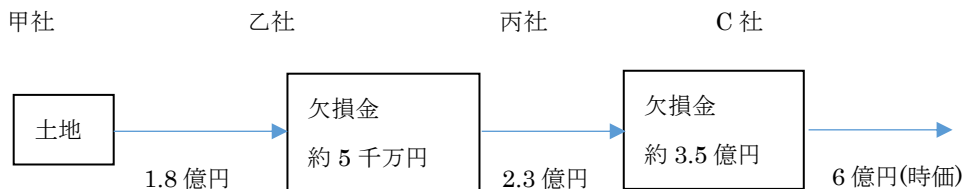
<sup>13</sup> 阿部泰隆・占部裕典『関連会社間の資産低額譲渡と課税問題(上)(下)』(税務弘報 Vol.34No.9) 147 頁。同 No.11 116 頁。この判決について詳細な検討を行っている。

性を確認していく。

## 第1節 昭和59年6月29日 大阪高裁判決の概要

### (1) 事案の概要(大阪公判昭59.6.29・判時1140号62頁,Z136-5375<sup>14</sup>)

本事案は、甲社が有する土地を欠損金を有する甲グループ会社の乙社、丙社を経由してグループ外の第三者(C社)に売却した事案であるが、グループ内での売却の際に甲社、乙社、丙社への売却価額を乙社、丙社が有する欠損金を考慮して、順次高額に設定されていた。また、甲社から乙社への売却にあたって、丙社へ2.3億円で売却する内容の転売特約がついていた点が特徴として挙げられる事案となっており、本判決は乙社が控訴人としておこした裁判事例となる。



### (2) 前提としての甲社の訴訟結果

本判決の前に乙社が受けた更正処分と同様の内容で甲社が更正処分を受けており、結果、甲社が敗訴し、寄附金の損金算入限度超過額を所得金額に加算することとなった結果、甲社、乙社のいずれにおいても所得金額が増額する二重課税が生じることとなった。

<sup>14</sup> 評釈には、品川芳宣・『税務事例』17巻2号22頁(1985)、中里稔実・判時1163号205頁(1985)、村井正・『租税・理論と政策・〔三訂版〕』133頁(青林書院、2000)などがある。

上記の甲社グループ間における土地売買取引に対して、税務当局(以下、「Z」という)は、まず、甲社に対して土地の時価相当額 6 億円と実際の乙社への売却額(約 1 億 8 千万円)との差額(約 4 億 2 千万円)を甲社から乙社に寄附したものと寄附金の損金算入限度超過額(約 4 億 1 千万円)を所得金額に加算するとした更正処分を行った。甲社は、この更正処分を不服として訴訟を提起したが、大阪高裁昭和 56 年 2 月 5 日判決(行集 32 巻 2 号 94 頁)<sup>15</sup>において Z が勝訴しており、甲社は上告したが最高裁判所は棄却した<sup>16</sup>。つまり時価と売却価額との差額が寄附金として認定された内容となっている。

続けて、甲社から土地の低額譲渡を受けて丙社に転売する地位にあった乙社に対しても更正処分が入ったことから、乙社は更正処分を不服として訴訟を提起した。本判決の原審である大阪地裁判決(大阪地判昭 58.2.8)を経て、大阪地判判決の控訴審を提起した内容が本判決である。

### (3)本判決の事案の概要

- ① 甲社、控訴人(乙社)、丙社は、いずれもその株主、役員の一部を同じくし、一の者が実質上支配している会社であり、本事案の土地売却当時のグループ 3 社の代表取締役はいずれも A であった。
- ② 昭和 45 年 3 月売却時点における本件土地の時価は、約 6 億円であった。
- ③ A らは、土地の価額が高額であることを知り、これを甲社から控訴人(乙社)へ、次いで丙社へ、さらに第三者の最終売却相手である C 社へ、順次高額に売却することを計画した。その目的は、甲社、乙社、丙社が分散して譲渡益を得ることにより、甲社以外の他の 2 社が有する繰越欠損金を利用し、甲社が C 社に時価で直接本件土地を売却した場合に納付すべき法人税額に比べ、甲社が納付すべき法人税額のみならず、グループ 3 社全体が納付すべき法人税額をも減少させて、全体としての法人税額納付を回避することにあった。
- ④ 乙社は、昭和 45 年 3 月、甲社からその所有土地を、約 1 億 8 千万円で買い受け、直ちにこれを転売特約に基づき丙社に約 2 億 3 千万円で売却した。なお、丙社は同年 9 月に C 社に対し本件土地の一部を売却した。
- ⑤ 上記の乙社から丙社への売買は前述した目的から出たものであるから、順次売買されることが条件であって、乙社にとっては、甲社から本件土地を買い受けた後、これを直ちに上記の価額(約 2 億 3 千万円)で丙社に売却することが、甲社との売買契約の一内容となってい

<sup>15</sup> 評釈には、荻野豊・税通 34 巻 15 号 42 頁(1979)、碓井光明・ジュリ 716 号 117 頁(1980)、遠間茂哉・税通 38 巻 15 号 224 頁(1983)などがある

<sup>16</sup> 最高裁昭和 57 年 3 月 9 日第三小法廷判決(税資 122 号 495 頁)は「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができその過程に所論の違法はない。論旨は、ひつきよう、採用することができない。」とだけ判示した。

た。仮に、乙社がこの転売契約を承諾しなければ、乙社は本件土地を買い受けることが出来ないものであった。

#### (4)乙社に対する更正処分

Zは、上記の乙社の丙社に対する土地売買取引に対して、低額譲渡として時価(約6億円)と実際売却価額(約2億3千万)との差額(約3億7千万円)を寄附金と認定して更正処分を行った。これを不服として乙社が提訴したのが本判決である。

### 第2節 判決の要旨

甲社、乙社間の土地売買契約では乙社から丙社2億3千万円で転売することが特約として定められており、判決では次のように述べて乙社の主張を認めて更正処分を取り消した。

「認定の事実によれば、乙社は本件土地の買い受けによって、転売を拘束された価額2億3千万円相当額の収益を得、同時に買受価額約1億8千万円の原価を要したが、収益の額は右を上回るものではないというべきである。Zは時価6億円と右買受価額との差額4億2千万円が、乙社が甲社より実質的に贈与を受けた額(法人税法37条6項※当時の条文番号。現行の7項に相当。以下同じ)」であると主張する。しかし、右にいう時価は何の特約もない場合の時価であるところ、右主張は右売買契約に前記のような転売契約があることを無視しているから、採用することが出来ない。」

「法人税法22条2項の収益の額を判断するにあたって、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約内容に従って収益の額を定めるべきものである。もし、契約のうち、民法等に定めのない特別の約定の部分を全て省いて収益の額を判断するというのでは、実質的には収益がないのに課税が行われ、あるいは実質的には収益があるのに課税が行えないという不合理が生ずるであろう。」「租税回避を計ったのは甲社であるが、乙社は本件土地の買受、売却を行ったことにより自らの法人税額が減少する訳のものでもないから、右売買に際し自らの法人税を回避する目的があったとすることは出来ない。乙社にとっては、前記転売特約の受入れを拒否して売買が出来ないこととなるよりは、右転売契約を承諾して5千万余の転売利益を得ることを選ぶことの方が、経済人としては合理的な行動であると評価できる。もっとも乙社は、甲社の租税回避の目的の行動を幫助したとの側面があることは次に判断の通りである。」「甲社は、乙社と丙社の両社に対して、あわせると、何の特約も存しないときの本件不動産の時価と、乙社への売却価額との差額を贈与したものとされ、その差額部分は損金の額に

算入されない(法人税法 37 条 6 項)ことになるから、Z の主張のように租税回避が意のままになるということは出来ない(本件においても、甲社の租税回避行為は同法 37 条 6 項の適用により否認されている)。

つまりは、私法取引との兼ね合いから転売特約の内容を重視し、寄附金の損金不算入と受贈益課税の二重課税を排除した結果及び甲社の判決内容も加味した結果、Z の更正処分を取り消すといった判決内容となっているのである。

### 第3節 問題点

#### (1)所得移転行為に対する課税の問題点

日本の法人税制では、グループ法人税制導入以前は、関係会社グループ間取引における所得の移転等や租税回避行為に対して、法人税法 22 条 2 項の無償取引に対する課税と寄附金課税のパターンであった。

しかし、法人税法 22 条 2 項と寄附金課税のセットでの対応には、二重課税を生じさせるといった大きな問題点があり、本判決はそれを嫌った結果と思われる。増井良啓教授は「甲社に対する一定額の課税が確定している以上、乙社に対して再度課税することは不合理である、というのが裁判所の考えであった。しかしながら、仮にグループ内では 1 回の課税というこの判決の実質的価値判断を前提としても、なお問題は残る。なぜなら、転売特約に着目したこのような苦心の解決策といえども、現行法の構造的な限界を克服していないからである。すなわち第 1 に、転売特約のない事案には対応できない。第 2 に直ちに転売のなされた本件とは異なり、数年後に転売する場合、タイミングのずれが生ずる。第 3 に、各法人ごとにばらばらに処分が行われる以上、関連会社を通じた統一的な解決を確保する手続き手だてに欠ける」と指摘する<sup>17</sup>。一方、金子宏教授は「資産を取得する際の特約に基づいてそれを低価で譲渡したような場合は、この規定の適用はないと解すべきであろう<sup>18</sup>」と述べている。私も増井教授、金子教授の考えと同じで、本判決内容は特異なものであり、全ての事例に通じるものではないと考える。よって、本判決においては寄附金課税と受贈益の 2 重課税の問題を解決できていないと考える。

### 第4節 グループ法人税制適用の効果

上記事例に関してグループ法人税制を適用した場合、完全支配関係にある法人間における寄附金

<sup>17</sup> 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002 年)、34 頁。

<sup>18</sup> 金子・前掲書(注 9)、322 頁。

又は受贈益については損金不算入又は益金不算入となることから、法人間での二重課税が排除されるようになっている。

また、資産の譲渡損益についても、いったんは繰り延べられるが、譲渡を受けた法人で転売等が行われると、もともと譲渡損益調整資産を有していた法人(事例の甲社)で譲渡損益が実現して課税が行われることになる。

「関係会社間取引における所得移転や租税回避取引に対して、日本の法人税は、法人税法 22 条 2 項、寄附金課税のセットで対処するのが伝統的な手法であった。そうした中、平成 22 年度税制改正においてグループ法人税制が導入され、完全支配関係にある法人間での所得移転を防止するとともに従来の法人税法 22 条 2 項、寄附金課税のセットでの対応において問題点とされていた二重課税問題について効果があったといえる。朝長氏も「我が国の税法上の寄附はその範囲が広くなりすぎているくらいがあるため、現行の寄附を一律にこのように取り扱いとすることには疑問が残るが、この取扱は、寄附について二重課税を生じさせる現行の扱いよりは好ましいと考えてよい<sup>19)</sup>」と述べている。

## 第4章 親会社の子会社に対する支援損との関係から見る問題点

グループ法人税制では、完全支配関係のある法人間での寄附金と受贈益は、その全額について損金不算入・益金不算とされたことにより、企業グループ内での資金移転や費用負担等が行いやすくなったと思われる。ただし、従来から通達で措置されていた親会社の子会社等に対する支援損の取り扱い(法基通 9-4-1、9-4-2)とグループ法人税制との関係について問題があるように思う。

### 第1節 グループ法人税制における法人間の寄附金と受贈益の取り扱い

内国法人が、その内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その支出法人において全額損金不算入とされ(法法 37①)、同時に、完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、その受領法人において全額益金不算入とされた(法法 25 の 2①)グループ法人税制におけるこれらの措置について、立法当局は、「従来の連結法人間の寄附金については、支出側で全額損金不算入とされる一方、受贈側で益金算入とされており、見方によれば内部取引について課税関係を生じさせているともいえる状態であった。そこで平成 22 年度の税制改正において、グループ内部の取引については課税関係を生じないこととする全体の整理の中で、この

---

<sup>19)</sup> 朝長・前掲書(注 10)、54 頁。

グループ内の寄附金についても、トータルとして課税関係を生じさせないこととするものである。」と述べている。

## 第2節 グループ法人税制における寄附金・受贈益の意義

グループ法人税制における寄附金の概念は、これまでと変わるところはなく、「寄附金の額とは、寄附金、拠出金、見舞金そのいずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝費及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額」である(法法 37⑦)。

## 第3節 親会社の子会社等に対する支援損の取り扱い

### (1)法人税法基本通達 9-4-1、9-4-2

寄附金課税に関しては、従来から親会社の子会社等に対する支援損について、その損失負担等をするに至ったことに相当な理由<sup>20</sup>があると認められる場合には、寄附金の額に該当しないものとする取り扱いがある(法基通 9-4-1、9-4-2)。

### (2)グループ法人税制と(1)の通達との関係

(1)の通達は「寄附金の額に該当しない」とする取り扱いであるのに対し、グループ法人税制が適用されるのは「寄附金の額に該当するもの」であることから、両者の適用区分は、理念的には明らかである。この点に関して国税庁は、完全支配関係にある法人間で経済的利益の供与があった場合において、その経済的利益の額が 9-4-1 又は 9-4-2 通達により、寄附金の額に該当しないときは、

---

<sup>20</sup> 相当な理由

①子会社等は経営危機に陥っているか(倒産の危機にあるか)  
②損失負担等を行うことは相当か(支援者にとって相当な理由はあるか)  
③損失負担等の額(支援額)は合理的であるか(過剰支援になっていないか)  
④整理・再建管理はなされているか(その後の子会社等の立ち直り状況に応じて支援額を見直すこととされているか)  
⑤損失負担等をする支援者の範囲は相当であるか(特定の債権者等が意図的に加わっていないかなどの恣意性がないか)  
⑥損失負担等の額の割合は合理的であるか(特定の債権者だけが不当に負担を重くしまたは免れていないか)  
吉村祥人「グループ法人税制を活用した新組織再編」(『税経通信』Vol.65 No.6) 88 頁

その受贈益の額について益金不算入の規定を適用しない旨の通達を公表している(法基通4-2-5)。この通達は、いわば確認的なものと考えられるが、立法当局による次の様な解説も踏まえておく必要がある。

要するに、親会社の子会社等に対する支援損は、まず9-4-1又は9-4-2通達の有無を判定し、これらの取扱いが適用されない場合には、グループ法人税制としての寄附金・受贈益の規定を適用するということである。

しかし、ここで1つの問題が生じる。「こうした適用関係について、通達は法令の解釈であるという位置づけからみる、法源性のない通達の取扱いを優先的に適用し、その後に法令の適用要件を判定するというのは本末転倒であるという点である。法令と通達の関係からみると、立法当局の解説には違和感を覚える<sup>21)</sup>」と小池氏は主張する。

### (3)子会社に対する支援損の取扱いの問題点

寄附金と受贈益に関するグループ法人税制については、課税関係が生じないにもかかわらず、支出法人と受領法人の間で利益積立金額が移動するという問題があるが、親会社の子会社に対する支援損の取扱いとの関係についても問題がある。

前述したように9-4-1及び9-4-2通達における経済的利益の供与の取扱いに該当するのであれば、4-2-5通達がいのように、その利益供与に対してはグループ法人税制の適用がないことになる。しかし、子会社等に対する支援損について、「寄附金の額に該当しない」ことを法令から読み解くことは難しい。したがって、9-4-1及び9-4-2通達は、法令外で寄附金の範囲を定めていると解される。

## 第5章 グループ法人外しの裁決事例から見る問題点

平成26年1月6日に「グループ法人外し」といった裁決事例がうまれた。このグループ法人外しは意図的な第三者割当により行われたものであり、この第三者割当増資は法人税法132条1項に該当し、請求人が主張していた内容は認められず、結果、グループ法人税制が適用される更正内容になった。

第5章では、当該裁決事例の考察とグループ法人税制の趣旨と法人税法132条1項(同族会社の行為又は計算の否認)の適用関係を考察し、当該裁決事例から見えるグループ法人税制の問題点を確認していきたいと思う。

---

<sup>21)</sup> 小池正明「親会社の子会社に対する支援損との関係」(『税務弘報』Vol.59 No.1、2011年)、38頁。



## 第1節 グループ法人税制外し裁決事例の考察

グループ法人税制のひとつである 100%完全支配関係法人間の譲渡損益の繰延べ制度(法法 61 条の 13①)の影響は中小企業の同族グループにも広く及ぶこととなり、それまで行われていたグループ会社間で資産を売買し、含み損を実現するという節税が出来なくなった。こうした中、検討されることとなったのが、「グループ法人税制外し」と言われるスキームになる。これは、100%子会社の株式の一部を他者に保有させることにより意図的に完全支配関係を崩してグループ法人税制の適用を免れ、譲渡損失を実現するというものである<sup>22</sup>。

### (1)裁決事例(2016 年 1 月 6 日裁決 TAINS コード F0-2-629)の概要

#### ① 裁決の概要

本件は、請求人の総務経理部長への第三者割当増資という方法でグループ法人税制外しが行われたが、国税不服審判所は、本件第三者割当にあたり、経済合理性の観点から請求人の財産状況や経営状態等を具体的に検討した形跡がないことや、約 1,000 人の請求人の中で割り当て対象となったのは総務経理部長 1 人であり、請求人が主張する「従業員の士気高揚効果」は認めがたいことなどから、同族会社に係る行為又は計算の否認規定である法人税法 132 条 1 項を適用し、本件第三者割当増資自体を否認し、グループ法人税制の適用により、請求人が計上していた固定資産売却損の計上を否認する結果となっている。

#### ② 本件の事実関係及び裁決結果理由

本件において指摘を受けたグループ法人税制外しの流れは以下の通りとなる。請求人 A 社は株主が代表取締役及びその特殊関係人にある個人のみという典型的な同族会社であったが、店舗数 35、従業員数約 1,000 人という規模を有していた。

請求人 A 社と完全支配関係にあった B 社とは図 1 の関係にあった。

---

<sup>22</sup> 「グループ法人税制外し」『T&A master No.663、2016 年』、7 頁。

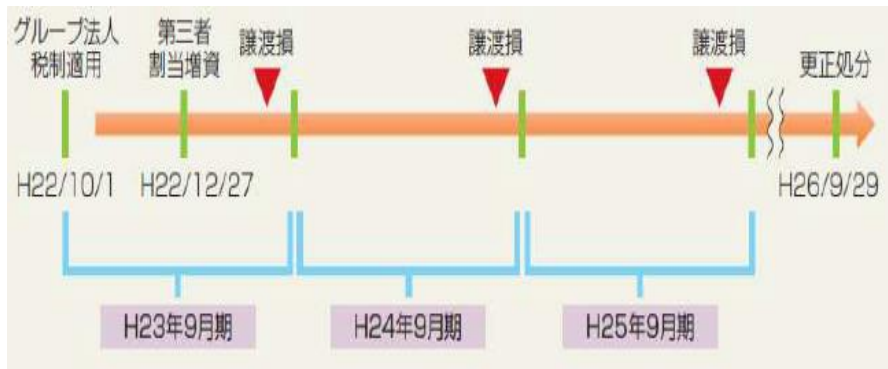


〔出典〕T&A master No.668(2016年11月28日) 4頁

すなわち、A社とB社の間には、「一の者及びこれと特殊関係にある個人が、法人の発行済株式との全部を直接又は間接に保有する関係がある法人相互の関係」(法法2条12号7の6、法令4条の2②)があったことになる。

その後、請求人A社は平成22年12月27日に、A社の従業員で総務経理部長の地位にあった者に対し、取得条件付株式20,000株の第三者割当増資を行った。総務経理部長は代表取締役aの間に「特殊な関係はなかった」ことから、この第三者割当増資の結果、A社とB社の間の完全支配関係は消滅していると判断していた。

A社とB社の間に完全支配関係がなくなった後、請求人A社は、平成23年9月期、24年9月期、25年9月期において、A社が有する不動産(法法61条の13①に規定する譲渡損益調整資産に該当)をB社に譲渡し、各期において固定資産売却損を計上した(なお、各期において売却した不動産はそれぞれの期において複数あり、平成23年9月期と24年9月期においては譲渡益が出たものもあったが、譲渡損が出たものと通算すると、各期とも損失が発生している)。これに対し税務当局は、平成26年9月29日付で更正処分を打ち、法人税法132条1項(同族会社の行為又は計算の否認)を適用して総務経理部長に対する第三者割当増資を否認、A社とB社の間には完全支配関係があったとした。そのうえで、グループ法人税制に係る法人税法61条13第1項を適用し、平成23年9月期～25年9月期の3期において計上された固定資産売却損の損金算入を否認している。



〔出典〕 T&Amaster No.668(2016年 11 月 28 日) 5 頁

本判決では法人税法 132 条 1 項による否認の対象となった総務経理部長に対する「第三者割当増資」が、同項にいう「不当」に該当するか否かが最大の争点となっていた。法人税法 132 条 1 項は「その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に適用されることになる。国税不服審判所は、法人税法 132 条 1 項にいう「不当」に該当するか否かは、「専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否か」という客観的、合理的基準に従って判断すべきもの」との解釈を示したが、ここで一つの争点となったのが、行為又は計算の「理由」や「目的」の有無である。この点について請求人 A 社は、不当とは「異常ないし変則的で租税回避行為以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められることをいう」という旨を主張。これに対し、国税不服審判所は、同族会社の行為や計算も目的ないし意図が考慮されることはあるものの、同項の否認の要件として、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる効果があると認められる」ことを必要としているにとどまり、文理上、「否認対象となる同族会社の行為又は計算が専ら租税回避目的でされたこと」は必要としていないとし、A 社の主張を退けている。

## 第 2 節 本裁決事例の疑問点

第 1 節で確認をしたグループ法人税外しと見られる事案が発生し、国税当局においては、本件内において行われた第三者割当増資が法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められると認定し、グループ法人税制に係る法人税法 61 条の 13 第 1 項を適用することとし、計上されていた固定資産売却損の損金算入を否認する結果となった。しかし、ここで今回の裁決事例を通じて考えなければならないのは、100%支配関係を意図的に解除し、グループ法人税制に係る法人税法 61 条の 13 第 1 項の適用を免れたうえで、固定資産売却損の計上を行っていたと税務当局が判断し、結果、

法人税法 132 条 1 項を適用し、当該固定資産売却損を否認する結果となっているわけであるが、A 社は「本件割当増資それ自体によっては、請求人の法人税の負担を減少させる結果は生じていない。すなわち、本件割当増資の後に含み損のある不動産を売却すれば、請求人の法人税額が減少する結果となるが、反対に含み益のある不動産を売却すれば法人税額は増額するのであるから、本件割当増資は、請求人の税負担の関係において中立な行為といえる。<sup>23)</sup>」と主張しているが、私もこの意見に賛同である。当該割当増資が、固定資産売却損の計上を確実にするものではなく、逆に A 社の主張するように固定資産売却益の計上可能性もあったことを考えると、法人税法 132 条 1 項の適用に疑問を感じる。税理士の関根氏もこの行為または計算の否認規定との関係性について「行為または計算の否認(法 132 条②)で防止できるだろうか。それは不可能だろう。行為計算否認は、あるべき正しい処理を採用せず、他の方法を採用することで制度の趣旨を逸脱するのが目的だが、「制度の趣旨」自体が組織再編税制では明らかにされていないからだ<sup>24)</sup>」と述べ、制度の趣旨の重要性を主張している。

## 第6章 結びに代えて

第1章から第5章までで確認してきた通り、昨今の経営環境の変化に伴い、税制もそれに合わせる様に平成 22 年にグループ法人税制が導入され、グループ経営の促進を手伝う役割を果たしてきたように思う。

第3章で考察したように、過去の判決において、個別事情を勘案することでのみ 2 重課税といった矛盾点を解決しえなかった問題点についてもグループ法人税制の導入により、そうした矛盾点が解決される内容になった点においても導入の効果があったと思う。一方、立法趣旨が見えづらい内容となっている税制であり、税理士の藤曲氏も「取扱いにおける大転換であるにもかかわらず、従来の基本的考え方との関係について理論的整理が全く図られていないことは問題である<sup>25)</sup>。」と主張する。

第4章では「親会社の子会社に対する支援損に係る問題点」であったが、実務上の判断がより慎重に求められることになり、その実態確認の重要性が増した点について確認した。

第5章では行為計算否認規定の改善要望に加え、租税法律主義の観点から、適用否認の対象となっている税法の立法趣旨についても勘案すべきであると述べた。掛川氏もグループ法人税制について「グループ内の損失計上が認められないだけでなく、利益の計上もする必要がない、正確に言え

<sup>23)</sup> 平成 28 年 1 月 6 日大裁(法) 平 27 第 34 号。TAINS コード F0-2-629.

<sup>24)</sup> 関根稔・白井一馬『立法趣旨で読み解く組織再編税制・グループ法人税制』(中央経済社、2017 年)、38 頁。

<sup>25)</sup> 藤曲武美『法人税における寄附金税制』(税研 Vol.32 No.3、2016 年)、49 頁。

ば認められない」という点も忘れてはならない点です<sup>26</sup>と懸念している。また、グループ法人の定義が「100%完全支配関係」としている前提条件についても問題があると感じている。京都大学の岡村教授は「ヨーロッパでは、グループ税制をめぐる政策論は、企業誘致の観点からグループを有利に扱おうとする方向と、企業批判の観点からグループを利益操作や国庫侵害の道具と見る方向のいずれにも偏することのない、幸せな中間地点を見出すことであると言われている。日本のグループ法人課税制度も、バランスの取れた税制となるように議論を進めるべきであろう<sup>27</sup>」と主張されている点も大変興味深く、海外のグループ法人税制に関する研究も今後の課題としていきたいと思う。

以上、本論文において、グループ法人税制の概要、沿革、そしてグループ法人税制が導入にされたことによる有用性、問題点を考察してきたが、これから更なる改善が図られることで、より効果的な税制として機能していくことを期待するものであり、税制面から更なる日本国の経済に大きな貢献が出来るものと期待している。

---

<sup>26</sup> 朝長ほか「グループ法人税制の論点と実務対応」『詳解 グループ法人税制』（法令出版、2011年）、609頁。

<sup>27</sup> 岡村・前掲書(注5)、29頁。

【参考文献】

- 1) 宮森俊樹「グループ法人税制との関係」(『税務弘報』Vol.59 No.11)、2011年
- 2) 鮫島大幸「特別企画 グループ法人税制・資本取引課税座談会」(『税務弘報』Vol.58 No.4)、2010年
- 3) 上西左大信『グループ法人税制の実務』税務研究会出版局、2010年
- 4) 泉恒有ほか『改正税法のすべて(平成22年版)』大蔵財務協会、2010年
- 5) 上西左大信『新しい「グループ法人税制」の仕組みと実務』税務研究会出版局、2010年
- 6) 成松洋一『グループ法人税制の実務事例集』大蔵財務協会、2018年
- 7) 阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」(『税研』Vol.25 No.4)、2010年
- 8) 日本公認会計士協会東京会〔編〕『グループ経営と会計・税務』清文社、2012年
- 9) 水野忠恒「グループ法人税制の創設」(『税務弘報』Vol.58 No.13、2010年)
- 10) 水野忠恒『租税法第4版』有斐閣、2009年
- 11) 金子宏『租税法第二十二版』弘文堂、2017年
- 12) 朝長英樹「グループ法人税制の創設」(『税理』Vol.53 NO.3)、2010年
- 13) 諸星健司『グループ法人税制と申告調整実務』税務研究会出版局、2010年
- 14) 中村慈美『図解グループ法人課税平成26年版』大蔵財務協会、2014年
- 15) 菅原英雄『グループ法人単体課税制度への中小企業への影響』(税研 Vol.25 No.4)、2010年
- 16) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』第一法規
- 17) 阿部泰隆・占部裕典「関連会社間の資産低額譲渡と課税問題(上)(下)」(『税務弘報』Vol.34.No.9)、1996年
- 18) 品川芳宣(『税務事例』Vol.17 No.2)、1985年
- 19) 中里稔実(『判時』1163号)、1985年
- 20) 村井正『租税・理論と政策・〔三訂版〕』青林書院、2000年
- 21) 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会、2002年
- 22) 金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣、1996年
- 23) 藤曲武美『法人税における寄附金税制』(税研 Vol.32 NO.3)、2016年
- 24) 朝長英樹ほか「グループ法人税制完全マニュアル」(『税理』2010年9月臨時増刊号)、2010年
- 25) 吉村祥人「グループ法人税制を活用した新・組織再編!」(『税経通信』Vol.65 No.6)、2010年
- 26) 大淵博義『法人税法解釈と実践的展開』税務経理協会、2009年
- 27) 長尾和彦『寄附金の税務』大蔵財務協会、1994年
- 28) 小池正明「親会社の子会社に対する支援損との関係」(『税務弘報』Vol.59 No.1)、2011年
- 29) 武田昌輔税法研究グループ「プロからの税務相談」(『T&A master』No.366)、2010年
- 30) 関根稔・白井一馬『立法趣旨で読み解く組織再編税制・グループ法人税制』中央経済社、2017年
- 31) 中村慈美ほか・『企業再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』大蔵財務協会、2016年
- 32) 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人『グループ法人税制・連結納税制度の実務ガイドランス』  
中央経済社、2011年
- 33) 明里長太郎『税務と會社経理』産業経理協会出版部、1948年
- 34) 田中二郎『租税法(第3版)』有斐閣、1990年
- 35) 松沢智『新版租税実体法(補正版)』中央経済社、1999年
- 36) 清水敬次『税法』ミネルヴァ書房、2013年

- 37) 大江晋也ほか『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』日本税務研究センター、2007 年
- 38) 朝長英樹ほか『詳解 グループ法人税制』法令出版、2011 年
- 39) 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」(『税研』Vol.25 No.4)、2010 年

【参考 HP】

- 1) 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07\\_P187\\_349.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf)

(最終検索日：平成 30 年 12 月 20 日)

- 2) 新日本有限責任監査法人の HP、「第 8 回 連結納税制度」

<https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/commentary/presentation-of-financial-statements/2017-11-08-08.html>

(最終検索日：平成 30 年 12 月 9 日)

- 3) 国税庁法人課税課情報第 4 号(平成 22.8.10)

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/100810/index.htm>

(最終検索日：平成 30 年 12 月 9 日)

- 4) 国税庁『国税庁質疑応答事例(完全支配関係にある内国法人間の支援損について)』

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/13/28.htm>(最終検索日：平成 30 年 12 月 22 日)

- 5) 幡野正仁「私法上の制約等が法人税法 22 条 2 項の収益の額に与える影響について」、75 頁。

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/86/01/01.pdf> (最終検索日：平成 31 年 1 月 1 日)